COMITÉ D'ENTREPRISE. Dans un arrêt ExxonMobil, la Cour de cassation livre le mode d'emploi de la détermination de l'assiette de calcul de la contribution patronale aux activités sociales et culturelles.

Le compte 641 conforté mais « retraité »

Quelle est l'assiette de calcul de la contribution patronale aux activités sociales et culturelles du comité d'entreprise ? Vaste et complexe question qui donne lieu à de multiples contentieux aux enjeux financiers conséquents.

Que disent les textes sur le sujet ?

• Selon l'article L. 2325-43 du Code du travail, *« l'employeur verse au comité d'entreprise une subvention de fonctionnement d'un montant annuel équivalent à 0,2 % de la masse salariale brute. Ce montant s'ajoute à la subvention destinée aux activités sociales et culturelles, sauf si l'employeur fait déjà bénéficier le comité d'une somme ou de moyens en personnel équivalents à 0,2 % de la masse salariale brute. »*

• Selon l'article L. 2323-86, *« la contribution versée chaque année par l'employeur pour financer des institutions sociales du comité d'entreprise ne peut, en aucun cas, être inférieure au total le plus élevé des sommes affectées aux dépenses sociales de l'entreprise atteint au cours des trois dernières années précédant la prise en charge des activités sociales et culturelles par le comité d'entreprise, à l'exclusion des dépenses temporaires lorsque les besoins correspondants ont disparu.* […]

Cette contribution se calcule sur la base de la masse salariale brute qui *« n'est pas différente de la masse salariale servant au calcul de la subvention de fonctionnement » (Cass. soc., 2 déc. 2008, n° 07-16.615).*

LA MASSE SALARIALE BRUTE COMPTABLE

En 2011, dans un arrêt IBM, la chambre sociale a jugé que *« sauf engagement plus favorable, la masse salariale servant au calcul de la contribution patronale aux activités sociales et culturelles s'entend de la masse salariale brute comptable, correspond au compte 641 du plan comptable général » (Cass. soc., 30 mars 2011, n° 10-30.080).* Cette position rejoint celle de l'Administration dans sa circulaire DRT du 16 février 1987.

L'arrêt a été fortement critiqué en ce qu'il a pour effet d'augmenter considérablement le budget des activités sociales et culturelles du fait de l'inclusion des indemnités de rupture versées par l'employeur. Paradoxalement, l'arrêt IBM aboutit à ce que *« les budgets des comités d'entreprise s'accroissent alors que les effectifs diminuent » (v. « Chiffrer le budget du comité d'entreprise : à quel prix ? Syllogisme et paradoxe », E. Laherre, Semaine sociale Lamy n° 1608, p. 10).* Beaucoup de bruit pour rien ? Oui, si l'on en croit les possibles opérations de retraitement consistant à sortir du compte 641 les indemnités de rupture versées aux salariés durant le même exercice *(v. « Les subventions du comité d'entreprise. Existence, assiette de calcul et prescription de la créance », A. Coeuret et D. Jonin, JCP éd. E, 28 juin 2012).*

L'arrêt ExxonMobil que vient de rendre la Cour de cassation a manifestement tenu compte de ces critiques. L'opération comptable suggérée devient une opération juridiquement consacrée. Et la Cour de cassation d'affirmer que le calcul de la contribution patronale aux activités sociales et culturelles s'entend de la masse salariale brute correspondant au compte 641 *« à l'exception des sommes qui correspondent à la rémunération des dirigeants sociaux, à des remboursements de frais, ainsi que celles qui, hormis les indemnités légales et conventionnelles de licenciement, de retraite et de préavis, sont dues au titre de la rupture du contrat de travail ».* Nous avons voulu en savoir plus en interrogeant l'ensemble des avocats de l'affaire ExxonMobil. ■

▶ ***Cass. soc., 20 mai 2014, n° 12-29.142 P + B***

Françoise Champeaux

Avant-Propos 5
Françoise Champeaux

Un arrêt de compromis 6
Entretien avec
Henri-José Legrand
Avocat associé, cabinet LBBa
Isabelle Taraud
Avocate au Barreau du Val-de-Marne
Arnaud Teissier
Avocat associé, cabinet Capstan

Pour accéder à ce dossier www.wk-rh.fr

Un arrêt de compromis

Entretien avec
Henri-José Legrand
Avocat associé, cabinet LBBa
Isabelle Taraud
Avocate au Barreau du Val-de-Marne
Arnaud Teissier
Avocat associé, cabinet Capstan

Semaine sociale Lamy : *Quelle est la problématique de l'arrêt ExxonMobil et quelles sont vos positions respectives ?*

Henri-José Legrand : La Cour était amenée à statuer sur plusieurs sujets distincts, notamment l'assiette des subventions et l'unicité du taux de celle destinée aux activités sociales et culturelles. Sur le second sujet, elle infléchit sa jurisprudence dans le sens d'un taux propre à chaque établissement lorsque ce taux a un fondement conventionnel. Cette décision est d'autant plus surprenante qu'elle n'est pas motivée autrement que par adoption des motifs de l'arrêt attaqué, lequel n'était pas plus explicite.
Mais ce n'est pas sur ce sujet que porte la mention « *P* + *B* » ; c'est sur le premier.
Dans le dossier ExxonMobil, la question de l'assiette des subventions dues aux CE revêtait un caractère accessoire. Ceci dit, les deux CE et le CCE défendaient tous la référence au compte 641.
La chambre sociale a saisi l'occasion que lui offrait ce dossier pour préciser sa jurisprudence et contribuer ainsi probablement à réduire l'ampleur d'un contentieux qui doit beaucoup au caractère quelque peu sibyllin de ses précédentes décisions.

Isabelle Taraud : Cette affaire contenait bien d'autres problématiques essentielles, en matière de calcul de la dotation aux activités sociales et culturelles, que la seule question de l'assiette (périmètre de calcul du taux, articulation entre taux légal et taux conventionnel). Le dossier est complexe, l'arrêt encore obscur pour moi, et il est difficile de l'aborder à chaud, outre le fait qu'il me semble toujours délicat de commenter un de ses dossiers.
Mais j'ai le sentiment très dérangeant qu'en raison d'une procédure estimée trop longue et complexe, le parti pris a été de sauver l'arrêt de la cour d'appel pour clore le dossier, tout en se ménageant un espace permettant d'exprimer l'éclairage très attendu concernant l'assiette du compte 641, seul moyen visé par la publication, posant principe tout en ne cassant pas…
Il en ressort un arrêt inclassable qui, bousculant tout le reste du dossier au profit de ce seul objectif, passe à côté des autres sujets pour un résultat appliqué de manière absurde, à mon sens. Notre sujet de débat n'étant pas là, je ne développe pas davantage… mais ce n'est sans doute pas une méthode saine pour faire jurisprudence… Peut-être un dommage collatéral né d'un excès de *lobbying* ? Une dérive conduisant à vouloir fixer des principes, quitte à se déconnecter des affaires ? Bien loin de l'image pleine de sagesse d'une jurisprudence qui pousse par les racines…

Arnaud Teissier : L'arrêt rendu par la chambre sociale vient clore un contentieux ayant déjà donné lieu à 8 décisions des juridictions du fond et 2 arrêts de la Cour de cassation. Depuis treize ans, les comités d'établissement revendiquaient le bénéfice d'importants arriérés de subventions (fonctionnement et activités sociales et culturelles). La discussion relative à l'assiette de calcul (compte 641 ou DADS) ne constituait qu'une partie accessoire du contentieux. Surtout, cette difficulté n'est apparue que très tardivement dans le débat. Comme dans la plupart des entreprises en France, la masse salariale d'ExxonMobil Chemical France était calculée à partir de la DADS ; ce qui était su et non discuté. C'est donc de façon « opportuniste », prétendant pouvoir se fonder sur l'arrêt IBM du 31 mars 2011 et sur l'interprétation qu'ils en faisaient, que les comités d'établissement ont soudainement fait valoir que l'assiette de calcul des subventions devait être assise sur une base élargie : l'intégralité du compte 641. La société contestait cette approche : l'assiette de calcul étant la masse salariale, elle ne peut pas contenir des éléments qui ne constituent pas une rémunération.

Que pensez-vous de la suggestion de la Cour de cassation de retrancher du compte 641 la rémunération des dirigeants sociaux, les remboursements de frais et les indemnités de rupture du contrat de travail, hormis les indemnités légales et conventionnelles de licenciement, de retraite et de préavis ?

Henri-José Legrand : Plus qu'une suggestion, c'est une décision. Et une décision de compromis qui paraît sage dans son principe. En pratique, hormis les remboursements de frais, la chambre sociale n'exclut de l'assiette des subventions que les indemnités extra ou supralégales ; c'est-à-dire les indemnités transactionnelles, celles qui sont versées dans le cadre de PSE, ainsi que la part excédant le barème légal conventionnel en cas de rupture conventionnelle. Quant aux indemnités légales et conventionnelles, force est de constater qu'à présent la plus grande part est assujettie aux cotisations de sécurité sociale, donc déclarée sur la DADS.
Un regret : que la chambre sociale ait préféré la locution « *dirigeants sociaux* » à celle de « *mandataires sociaux* », plus précise en droit.

Espérons que, à ses yeux, les deux soient synonymes. Ce que ne dit pas l'arrêt, c'est que l'assiette des subventions comporte toujours, bien qu'ils ne soient pas assujettis aux cotisations de sécurité sociale, donc absents des DADS, les salaires des expatriés et, en sens inverse, ceux des salariés ressortissants d'autres États de l'Union européenne qui sont détachés en France et qui demeurent rattachés à la sécurité sociale de leur État d'origine *(règl. 883/2004)*. Dans un autre registre, les gratifications versées aux stagiaires en font sans doute partie. Mais, évidemment, la Cour n'était pas chargée d'inventorier les sommes susceptibles d'être incluses dans l'assiette des subventions.
Je voudrais souligner à ce propos combien il est spécieux de reprocher à la jurisprudence de majorer les subventions de CE précisément lorsque l'entreprise réduit ses effectifs. L'augmentation due à l'inclusion des indemnités de rupture dans l'assiette des subventions ne se produit que sur un exercice, celui du versement de ces indemnités. Exercice durant lequel le CE est susceptible de devoir faire face à un surcroît de sollicitations de la part des salariés licenciés. En revanche, passé cet exercice, l'assiette des subventions sera diminuée à proportion de la diminution de la masse salariale.
Contrairement à ce que l'on entend souvent, les CE n'ont aucun droit permanent au maintien de la subvention de leurs activités sociales au niveau le plus élevé qu'elle a atteint au cours des trois dernières années, qui seraient entendues comme une référence glissante.

> *« Je voudrais souligner combien il est spécieux de reprocher à la jurisprudence de majorer les subventions de CE précisément lorsque l'entreprise réduit ses effectifs », H.-J. LEGRAND*

Isabelle Taraud : Pour ce qui concerne les remboursements de frais, l'exclusion n'est pas nouvelle *(v. la position de l'administration du travail dans la circulaire du 16 février 1987 et de la Cour de cassation dans un arrêt du 7 juillet 1998, n° 87-11.102).*
S'agissant de la rémunération des dirigeants sociaux, le choix est déroutant : si cette rémunération figure dans le compte 641, c'est qu'elle est celle d'un salarié ; au nom de quel raisonnement exclure ce dirigeant salarié dans ce cadre, alors qu'il n'est d'ailleurs pas exclu par principe du bénéfice des activités sociales du CE ? La sphère de cette exclusion exceptionnelle, et sans fondement, devra en tout état de cause faire l'objet d'un cantonnement très strict de la notion.
Quant aux indemnités de rupture hors indemnités légales, conventionnelles et de retraite : l'exclusion fait écho aux critiques patronales qui s'insurgeaient d'une inclusion des indemnités transactionnelles ou des indemnités supraconventionnelles des PSE dans l'assiette de calcul du budget des activités sociales et culturelles. Tout en maintenant la jurisprudence antérieure qui incluait dans l'assiette de calcul les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail *(licenciement, transaction, mise à la retraite : Cass. soc., 7 juill. 1988, n° 87-11.102 ; 9 nov. 2005, n° 04-15.464 ; 30 mars 2011, n° 09-71.438)*, cet arrêt fait donc figure de compromis, cédant aux sirènes, mais au nom de quelle rationalité juridique ou comptable ? Aucune.
À défaut d'être justifiée, la règle imposée semble claire… Mais en réalité, quel échec en perspective si l'espoir était de tarir les contentieux !
Car l'invocation du compte 641 correspondait avant tout à la quête d'une référence comptable unique et indiscutable, évitant les retraitements des données en tous sens et les risques de conflits qu'ils génèrent…

Arnaud Teissier : La première chose à relever, c'est que la Cour de cassation ne fait que préciser la teneur de son arrêt IBM. Face à l'hémorragie contentieuse qui sévit depuis trois ans devant les juridictions du fond, la Cour de cassation a souhaité clarifier l'analyse juridique. Depuis 2011, nombreux sont ceux qui soutenaient que les budgets du comité d'entreprise devaient être calculés sur la base du compte 641 pris dans son intégralité, c'est-à-dire y compris les éléments n'ayant pas la nature de salaire (frais professionnels, indemnités de rupture,…). La Cour de cassation confirme que cette interprétation de l'arrêt IBM est erronée : ce compte doit être « *retraité* ». Il ne peut pas être retenu, en tant que tel, comme assiette de référence pour le calcul des budgets du comité d'entreprise. Il faut y « piocher » seulement les éléments de rémunération soumis à cotisations sociales pour fixer la masse salariale de référence. Dans son arrêt du 20 mai 2014, la Cour de cassation nous précise même certains éléments qui, bien que soumis à cotisations sociales, doivent être exclus de l'assiette de calcul.
Cette clarification doit être saluée. Elle semble autoriser désormais à exclure, par exemple, de l'assiette de calcul les indemnités transactionnelles et les indemnités complémentaires versées dans le cadre d'un PSE. Est ainsi évitée la situation absurde d'un budget qui augmente alors que l'effectif diminue ! Une interrogation subsiste toutefois : pourquoi prendre en compte une portion de l'indemnité de licenciement et de retraite qui, bien que soumise à cotisations sociales, ne revêt pas la nature d'une rémunération ?

La référence à la DADS est-elle toujours pertinente ?

Henri-José Legrand : Dès lors que la Cour de cassation a confirmé le compte 641 comme référence de détermination de l'assiette des subventions, ●●●

●●● la référence à la DADS n'est plus juridiquement pertinente. Sur un plan plus largement rationnel, la réponse est tout aussi négative. Cette déclaration a pour objet les sommes constitutives de l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Je ne vois pas pourquoi l'assujettissement d'une somme à ces cotisations constituerait un critère pertinent d'inclusion dans l'assiette des subventions des CE. Imaginons une exemption de cotisations sur les salaires les plus bas, cela justifierait-il leur exclusion de l'assiette des subventions du CE ? Me semble infiniment plus adéquat le critère de l'appartenance des bénéficiaires des sommes considérées au cercle des destinataires des prestations de CE.

Isabelle Taraud : Elle ne peut plus l'être que dans un cadre conventionnel plus favorable.

> *« Le plan comptable général correspond à des normes, et les normes sont du droit. Le problème vient plus de la difficulté de faire correspondre les normes comptables et celles dont a besoin le droit du travail », I. TARAUD*

Arnaud Teissier : On doit retrouver, à partir de la DADS, les mêmes éléments que ceux qui doivent être prélevés, selon l'arrêt de la Cour de cassation, dans le compte 641. La Cour de cassation nous confirme la méthode juridique retenue pour identifier la masse salariale de référence. À charge pour l'entreprise d'identifier dans ses documents comptables les éléments qui, soumis à cotisations sociales, doivent être retenus pour constituer l'assiette de calcul.

La chambre sociale de la Cour de cassation ne vient-elle pas de s'ériger en juge comptable plutôt qu'en juge du droit ?

Henri-José Legrand : L'un et l'autre ne s'opposent pas. Les comptes d'une entreprise ou, plus largement, d'une « *entité* » (dotée de la personnalité juridique), au sens des articles L.132-12 à L.132-28 et R.123-72 à R.123-208 du Code de commerce, représentent la reddition de compte de cette entité à ses membres (associés, actionnaires, sociétaires, adhérents…) et aux tiers (État, établissements financiers, donateurs…), relative à l'état de son patrimoine à la fin d'une période donnée (bilan) et des résultats de son activité à l'issue de cette période (le compte de résultat). Non seulement ces comptes doivent être présentés en application de règles qui sont des règles de droit (les articles susvisés du Code de commerce) ; mais, la structure même de cette présentation répond à une logique qui n'est pas seulement économique et financière, mais aussi juridique, notamment en ce qui concerne le bilan.
En ce sens, on a pu dire que la comptabilité est « *l'algèbre du droit* ». C'est donc bien en tant que juge du droit que la Cour de cassation est légitime à contrôler l'application des règles comptables et, *a fortiori,* à s'y référer, comme dans le cas présent.

Isabelle Taraud : Le plan comptable général correspond à des normes, et les normes sont du droit. Le problème vient plus de la difficulté de faire correspondre les normes comptables et celles dont a besoin le droit du travail.
La superposition ne semble visiblement pas aller de soi… Et, comme évoqué plus haut, à chercher une référence préexistante dans l'espoir de déterminer un mode de calcul simple, accepté et sans polémique, la jurisprudence de la chambre sociale s'est perdue en route… Mais n'était-ce pas une quête impossible, alors que les rémunérations des travailleurs d'entreprises extérieures ne sont pas dans le compte 641 et qu'il a pour autant été jugé, depuis 2007, que les salaires et accessoires de salaires des salariés mis à disposition par des entreprises extérieures doivent être pris en compte dans l'assiette de calcul des budgets du CE dès lors que ces salariés sont intégrés de façon étroite et permanente à la communauté de travail de l'entreprise *(Cass. soc., 7 nov. 2007, n° 06-12.309).* Les manœuvres se mettaient d'ailleurs déjà en place pour commencer à vider le compte 641 de certaines sommes, notamment en les migrant vers le compte 62. Le compte 641 ne peut être la référence unique dans bien des entreprises.

Arnaud Teissier : En énonçant clairement que le compte 641 est un outil permettant d'identifier les éléments composant la masse salariale, la Cour de cassation confirme qu'elle n'est pas « l'otage » de la norme comptable. La Cour retient avant tout une analyse juridique qui s'appuie sur des éléments chiffrés figurant dans le compte 641. La masse salariale ne se résume pas à une rubrique comptable. En revanche, il faut identifier, parmi les rubriques comptables, les éléments de rémunération versés aux salariés qui composent alors la masse salariale de référence. Le chiffre sert le droit, et non l'inverse !

Quelle est la bonne pratique pour calculer la subvention des activités sociales et culturelles ?

Henri-José Legrand : À mon avis, la bonne pratique consiste à inventorier dans chaque cas toutes les sommes qui se rattachent à l'emploi des salariés de l'entreprise, y compris à sa rupture, quel que soit le statut de ceux-ci et de ces sommes, notamment au regard de l'assujettissement aux cotisations de sécurité sociale et, en cas de difficulté, d'en discuter avec le CE. À tout le moins, communiquer de façon détaillée les bases de calcul de la subvention lors de son versement. Il est regrettable que ce soit rarement fait et que les secrétaires ou trésoriers de CE qui le demandent se heurtent souvent à une fin de non-recevoir.

C'est pourquoi, nombre de CE demandent à leur expert-comptable de rechercher la façon dont leurs subventions ont été calculées.

Isabelle Taraud : À l'égard de ces problématiques d'assiette, et à défaut d'accord collectif, je dirais (naïvement !) qu'il faut une information transparente et loyale sur les chiffres, et une discussion ouverte entre comité d'entreprise et direction pour définir, si possible de manière pérenne, des règles claires, adaptées à l'entreprise, permettant de pacifier le débat. Tout n'est qu'affaire de chiffres, après tout. Et le conflit ne s'installe généralement que lorsque s'insinue l'impression d'être dupé… Ces questions budgétaires restent en tout état de cause très loin de constituer l'urgence prioritaire du combat à mener par les représentants du personnel… Et si une conquête est à espérer côté budget, elle est attendue avant tout au bénéfice du CHSCT… Mais je m'éloigne du sujet !

> *« La clarification apportée par la Cour de cassation devrait stopper l'hémorragie contentieuse. Il pourrait, en revanche, y avoir des contentieux "à rebours" »,* ***A. Teissier***

Arnaud Teissier : La Cour de cassation propose un mode opératoire en deux temps. Premier temps, il convient d'identifier dans le compte 641 les éléments soumis à cotisations sociales qui composent donc la « *masse salariale brute* ».
Second temps, sont déduits de cette « *masse salariale brute* » les sommes correspondants à la rémunération des dirigeants sociaux, à des remboursements de frais, ainsi que celles dues au titre de la rupture du contrat de travail (hormis les indemnités légales et conventionnelles de licenciement et de retraite, pour leur portion éventuellement soumise à cotisations sociales et, hormis le préavis, ces éléments doivent être maintenus dans l'assiette de calcul).
La clarification apportée par la Cour de cassation devrait stopper l'hémorragie contentieuse.
Il pourrait, en revanche, y avoir des contentieux « à rebours ». Depuis trois ans, menacées d'actions judiciaires, de nombreuses entreprises ont consenti à calculer les budgets versés aux comités d'entreprise sur la base du compte 641 pris dans son intégralité. Il est aujourd'hui confirmé que cette approche n'est pas fondée juridiquement. Une remise à plat s'impose. ■

Propos recueillis par Françoise Champeaux

EXTRAIT DE L'ARRÊT

Mais attendu que, sauf engagement plus favorable, la masse salariale servant au calcul de la contribution patronale aux activités sociales et culturelles s'entend de la masse salariale brute correspondant au compte 641 à l'exception des sommes qui correspondent à la rémunération des dirigeants sociaux, à des remboursements de frais, ainsi que celles qui, hormis les indemnités légales et conventionnelles de licenciement, de retraite et de préavis, sont dues au titre de la rupture du contrat de travail ;

Et attendu qu'ayant constaté, par motifs adoptés, que la contribution conventionnelle résultant de l'accord signé en 1988 était plus favorable que la contribution minimale légale, la cour d'appel a exactement décidé qu'elle devait être fixée établissement par établissement, le taux étant ensuite appliqué à la masse salariale *« de travail effectif »* ;
D'où il suit qu'abstraction faite des motifs surabondants critiqués par les trois premières et la dernière branches, le moyen n'est pas fondé pour le surplus ;

▸ ***Cass. soc., 20 mai 2014, n° 12-29.142 P + B***